

管理原価計算の史的研究

著者	中根 敏晴
号	70
発行年	1997
URL	http://hdl.handle.net/10097/14834

なか ね とし はる
中 根 敏 晴

学位の種類 博士（経済学）

学位記番号 経 第 70 号

学位授与年月日 平成9年9月11日

学位授与の要件 学位規則第4条第2項該当

学位論文題目 管理原価計算の史的研究

論文審査委員 （主査）

教授 杉 本 典 之 教授 小 倉 昇

論 文 内 容 要 旨

本書は、標準原価計算を管理原価計算（管理機能を有する原価計算）の一形態として措定し、その成立過程の史的考察をつうじて、標準原価計算の本来の形態と機能を探るとともに、原価計算・管理会計に関わる現代的問題にアプローチすることを意図している。

第1章「近代的工場管理への胎動」において、まず、アメリカ東部機械工業の生産力構造を概観した。そして、1850年代に成立した機械加工ラインが作業の流れをつくりだし、その流れの確保をめぐる古い管理形態が打破され、近代的工場管理が生成していく生産力基盤となった、と論じた。また、古い管理形態の典型的事例として、当時支配的であった内部請負制度をとりあげ、その性格と意義ならびに管理原価計算との関連を考察した。その結果、内部請負制度は、管理原価計算の発展に能動的役割を果たすものではないことを確認した。

第2章「見積原価計算の発展と管理の客観化の始動」においては、管理の客観化・近代化の歩みの開始には、内部請負制度の打破が必要であったことを改めて説明した。また、同じ時期に原価計算上のもっとも重要な問題として製造間接費が認識されたことを、内部請負制度といった分散管理の克服と原価計算の発展が不可分の関係にあることのひとつの証左と捉え、その先駆的事例として、製造間接費の予定配賦計算を含む William Sellers & Co. の原価見積計算を紹介した。あわせて、W. Sellers が以後の工場管理ならびに原価計算の発展に与えた影響について考察した。

ついで、Yale Lock Manufacturing Co. の工場管理システム、Metcalf の工場会計指図書制度を工場の水平的管理機構の初期的形態例と捉え、さらに、Yale & Towne Manufacturing Co. の分益制度と見積原価計算を垂直的管理機構の端緒的事例と評価し、原価で管理するという思考に標準原価計算につながっていく可能性をみた。

他方で、分益制度においては、労働能率の増進、機械や資材の労働手段や労働対象の効率的な利用がまだ労働者のコントロールの下にあり、資本が全面的に掌握するに至っていないという同制度のもつ資本にとっての欠陥を析出した。

第3章「科学的管理法と F. W. Taylor の原価計算」では、科学的管理法の第1の意義を課業に求め、それが労働力支出の過程のいっさいの事柄の決定権を資本に掌握させ、その遵守と遂行を労働者に強制するものである、と位置づけた。ここに成行管理から課業管理への移行が可能となり、Towne システムの弱点の克服がなされ、作業と管理機能の明確な分化の下で、管理の客観化が本格的に展開される、と論述した。

次に、こうした科学的管理法を提唱した Taylor の原価計算を考察し、科学的管理法のみならず原価計算の分野においても、Taylor が高度な水準にあったことを明らかにした。

他方で、Taylor のもっぱらの関心は課業による水平的生産の流れの調整にあり、能率という見地からは原価に二次的な価値しか認めず、垂直的管理機構を貫く共通尺度として原価を認識しえなかったという点に、彼の原価計算に対する認識の限界をみた。

第4章「間接費配賦論と不働費・操業度理論の展開」では、とくに A. H. Church の間接費配賦法をとりあげ、その検討を通じて管理原価計算成立への道程をたどった。Church の科学的機械率法を詳述し、それが、旧機械率のもつ欠点を生産中心点概念・正常機械率・補充率で克服し、製造間接費配賦のいっそうの精緻化を図るとともに、配賦計算に作業能率のバロメータとしての機能をみいだそうとしたものであったことを説明した。さらに、その理論に含まれるいくつかの欠陥を指摘しつつも、その理論が当時の間接費計算論の水準をはるかに越えるものであり、Church によって現代に至る間接費配賦論の基本が体系化されたとして、その史的意義を強調した。

第5章「Santa Fe 鉄道における工場改善運動と標準原価計算」では、H. Emerson が、Santa Fe 鉄道 Topeka 工場において取り組んだ工場改善運動と、それに合わせて導入した標準原価計算について考察した。Santa Fe 鉄道の経営者から労務管理・原価管理の要請を受けた彼が、課業に依拠しながらも課業の枠内に留まらず、課業によって水平的な生産の流れを確保しつつも、原価という利益と共通の尺度（貨幣表現）を用いて、標準原価と実際原価との比較のなかで問題点を明示することで、包括的・垂直的な工場の管理統制にはじめて本格的に道を拓き、課業管理の限界を克服したことを評価した。

第6章「刺激的賃金制度の原価および原価計算的意味」においては、刺激的賃金制度を単に賃金問題として捉えるのではなく、工場管理改善システムの一環として受けとめ、19世紀末から20世紀初頭にかけて多くの技術者が提唱した様々な刺激的賃金制度のもつ意味を探った。その結果、資本にとってもっとも有効な刺激的賃金制度とは、一定の「科学的」根拠＝課業と結合することで、資

本に名実共に労働力支出の過程のいっさいの権限の掌握を可能ならしめる制度である、と断じた。

また、刺激的賃金制度が、課業の遂行を刺激する機能を有し、個別的・物量的・対象的な課業と対応しながら、そこには垂直的な原価思考が明確に織り込まれていることをみいだした。この点を Church の刺激的賃金制度の原価的解釈にみた。

さらに刺激的賃金制度は一定の水準に能率を到達させ、その段階で単位労務費を安定させる機能をもつこと、能率の高度安定化とそれに随伴する単位労務費の固定化が傾向的に獲得されることを指摘し、標準直接労務費の結実に刺激的賃金制度が一定の役割を果たしたという視点を披瀝した。

第7章「産業合理化体制と統一原価計算」では、標準原価計算を受入れる資本の現実的要請が、1920年前後の産業合理化体制に象徴的に集約されており、同時にそれが標準原価計算の社会的受入れ基盤を形成するものであったことを論述した。

当時様々にとられた標準化施策は、その実現は多分に工学的・技術的であったとしても、最初から利益意識＝原価意識に取り込まれての標準化への接近であり、1920年代の無駄排除・合理化体制に、最初から無駄の原価的析出の基準となる標準化＝標準原価を受け入れる基盤としての性格を付与した、と論じた。

ついで、そうした社会情勢のなかでの統一原価計算への動きをとりあげ、UTA の事例を通して、本来個別企業レベルでミクロ的に行われる原価計算が、産業レベル・国家レベルでマクロ的に統一されねばならなかったところに、この時代の特徴をみた。

第8章「標準原価計算の実践過程と工場システム」では、R. W. Darnell が紹介する Ritter Dental Co. の1920年代初頭の標準原価計算をとりあげ、同社が他の工場管理システムとの関連のなかで標準原価計算をいかに位置づけ、管理原価計算として活用していたかを考察した。その考察を通して管理原価計算システムが十全にその機能を果たすためには、その基礎としての工場システムそのものがきちんと存立し、それらと有機的に関連づけられていることが必要であることを改めて確認した。

第9章「標準原価計算の成立論理と「弊害論」」では、まず、標準原価計算の成立論理を、組立工業における機械経営の生産構造を例にとり論じた。その上で、課業と標準原価との関係を辻厚生教授の立論にそって再検討した。辻教授のいう標準原価の課業に対する「否定」・「脱却」・「切断」という関係を捉え、標準原価は、課業の「否定」、課業からの「脱却」はしうが、課業とは決して「切断」できないものである、と主張した。

垂直的管理組織が下位から上位に進むにつれ、「切断」できない課業を基礎に技術レベルから原価を経て利益レベルにその視点を移行していかざるをえないこと、そして、標準原価計算が勘定機構と結合して、ここにはじめて企業の全体活動が標準化思考の下で捉えられ、標準原価計算が単なる工場管理から企業管理のツールへと発展していく可能性が現実となった、と論じた。

ついで、現代的問題に目を転じた。H. T. Johnson は、標準原価による業績測定システムを捉えてその果たす役割を弊害 (evils) と主張したが、その弊害は工程分断・在庫バッファという特殊な生産状況のなかでみるべきである、と反論した。そして、問題は工程分断・在庫バッファを招

来せざるをえない生産システムに標準原価計算を適用すること自体にある、と批判した。Johnsonの主張の分析を通して、課業と「切断」された標準原価計算は標準原価計算とは似て非なるものであり、標準原価は課業の不可視性を克服し、課業は勘定機構と結びつけられたがゆえに生じる標準原価の不可視性を実体的に補完するという点に、標準原価計算の本来の形態と機能をみた。

第10章「生産環境の変化と標準原価計算の原価管理機能」においては、まず、R. Jaikumarの6段階の生産システムの発展区分と各時代を特徴づける生産管理的視点を援用して、「柔軟な」自動機械化へ至る過程を整理した。そして、FA・CIMに凝縮して現れる生産環境の変化のなかで、標準原価計算の成立基盤そのものの消滅、生産工程の「安定性」の喪失、原価標準設定の困難さと無意味さ等が招来される可能性を論じた。

また、FA化による生産段階での原価統制の可能性の低下が、管理を内装化するJITにより促進されるとともに、原価管理は、生産段階での原価統制から川上での原価低減にその重点をシフトし、原価企画が重視されるに至っている状況を説明した。

以上の考察から本書を次のように結んだ。

生産形態・生産システムの変化のなかで、管理原価計算としての標準原価計算の役割は終焉したともいえるが、資本は新しい状況に応じて新しい機能を有する技術・方法を要請する。管理機構が包括的管理尺度たりうる標準ないし基準を必要とするかぎり、標準原価計算も何らかの形で存続せざるをえない。それが標準原価計算とよばれようが、たとえば目標原価計算とよばれようが、生産や市場環境の変化に応じた新しい機能を有した新しい技法へ転生するはずである。その際また、そうした新しい原価計算・管理会計技法も、資本の運動のなかで総体として問題を捉えるツールとして資するのであれば、標準原価計算の成立過程がそうであったように、勘定機構と結びついていかざるをえないであろう。

論文審査結果の要旨

この論文は、19世紀の後半以降にアメリカ合衆国の金属加工業などにおいて実践された原価計算のうち「管理原価計算」として製造業の全体的経営管理に役立ってきた原価計算の変遷過程を過去約1世紀の間に生じた生産システムないし生産形態の変化と関連させて考察した研究成果であり、10章構成となっている。

第1章「近代的工場管理への胎動」と第2章「見積原価計算の発展と管理の客観化の始動」では、1880年代のアメリカ東部機械工業において内部請負制度が打破され工場管理が「水平的管理」として近代化する過程で早くも製造間接費の予定配賦計算を含む見積原価計算が登場し、「垂直的管理」に役立つ管理原価計算が生成していた、ということを確認する。

第3章「科学的管理法とF. W. Taylorの原価計算」と第4章「間接費配賦論と不働費・操業度理論の展開」では、Taylorの関心はもっぱら課業による水平的生産の流れの調整にあり、垂直的

管理に役立つ管理原価計算としての標準原価計算を意識的に開発したのは製造間接費配賦法の精緻化に努めた A. H. Church などであった、ということを明らかにする。

第5章「Santa Fe 鉄道における工場改善運動と標準原価計算」、第6章「刺激的賃金制度の原価および原価計算的意味」、および第7章「産業合理化体制と統一原価計算－標準原価計算受入れの社会的基盤の形成－」では、水平的管理をめざす課業管理と垂直的管理をめざす標準原価計算との相互補完関係を明らかにするとともに、個別企業レベルでミクロ的に実践されてきた標準原価計算が1920年前後には産業レベルないし国家レベルでマクロ的に統一されるにいたった、ということアメリカ印刷業組合（UTA）の事例で示す。

最後の三つの章、すなわち、第8章「標準原価計算の実践過程と工場システム」、第9章「標準原価計算の成立論理と『弊害論』」、および第10章「生産環境の変化と標準原価計算の原価管理機能」では、1920年代初頭の歯科医療器具製造業で実践されていた標準原価計算をかえりみることによって、その原価計算が管理原価計算として十全に機能していたのは少品種反復大量生産用に整備された工場システムと有機的に関連していたからである、ということを確認するとともに、1980年代のアメリカ製造業は多品種小量生産への切替えを余儀なくされ標準原価計算が十全に機能しえない状況に陥ったけれども、FA や CIM が採用される現代でも全体的な企業管理のためのツールとして標準原価計算に代わる何らかの新しい計算技法が勘定機構と結びついて登場せざるをえない、と説く。

概観したように、この論文は、アメリカの製造業において実践された管理原価計算の変遷を生産システムないし生産形態の変化と関連させて考察し、生産現場において水平的に管理するための課業管理と経営管理組織の各階層を垂直方向に管理するための原価計算との相互補完関係を明らかにすることによって、製造業における会計の役割と重要性とを再認識させる多くの知見を提供し、研究の深化に貢献している。

よって、われわれ論文審査担当者は、この論文にかかる博士論文審査の成績は「合格」と判定する。